



La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente

Pedro Ángel Colao Marín

*Doctor en Derecho. Catedrático de Escuela Universitaria.
Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Politécnica de Cartagena*

Extracto

En determinadas ocasiones la detección de irregularidades en proveedores, o incluso en sujetos que se sitúan posteriormente en la cadena de prestaciones, implica que al sujeto que adquirió se le impida deducir el IVA soportado, o hacer valer un gasto. En muchos casos en los que la operación llevada a cabo por el sujeto ha sido completamente adecuada a la realidad declarada, y al derecho, no se permite la deducción de las cuotas de IVA, o el cómputo de gastos, porque se llega a la conclusión de que el prestador incumplió. De la mano de este razonamiento se llega al de que no se pudo realizar la entrega o el servicio, y en consecuencia incumplimientos de terceras personas afectan a la posición jurídica de sujetos que han cumplido la norma debidamente. Este artículo analiza las cautelas que hay que tener en cuenta para evitar que la mera demostración de incumplimientos de terceros pueda afectar a un sujeto cumplidor.

Palabras clave: deducción de IVA; deducción de gastos; prueba; seguridad jurídica.

Fecha de entrada: 09-01-2020 / Fecha de aceptación: 17-02-2020

Cómo citar: Colao Marín, P. A. (2020). La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 5-36.





Deduction of Value Added Tax amounts, and expenses, by a taxpayer that ignores the existence of non-compliance

Pedro Ángel Colao Marín

Abstract

Sometimes, the detection of irregularities committed by the supplier or the service provider, or by other subjects, can affect a subject that acquired goods or services. Many times, this proof takes to the conclusion that the good or the service couldn't be really served by the defaulting subject. So, the purchaser that fulfilled all his or her obligations can be affected, because can't deduct the due amount of VAT or of expenses. This paper analyses the precautions to be considered so that these kind of decisions don't affect subjects that acted, as purchasers, completely according to the law.

Keywords: VAT; deductions; deduction of expenses; proof; legal certainty.

Citation: Colao Marín, P. A. (2020). La deducción de cuotas de IVA, y de gastos, en el caso de incumplimientos ajenos al contribuyente. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 5-36.





Sumario

1. Cuestiones previas
 2. Las cuestiones a probar
 3. Acercamiento a la posición del sujeto que adquiere
 4. Procedimiento, prueba y consecuencias materiales
 - 4.1. La exigencia de pruebas adicionales
 - 4.2. Carga de la prueba
 - 4.3. Esfuerzo probatorio
 5. La actitud de la Administración
 6. La influencia de diversos órdenes de operaciones en la posición del contribuyente
 - 6.1. Presupuestos. Realidad y carácter no fraudulento de la operación alegada
 - 6.2. La construcción jurisprudencial con relación al IVA. Individualización de cada operación, carácter objetivo del impuesto y neutralidad
 - 6.3. Una reflexión con respecto a los impuestos sobre la renta
 7. La posición del sujeto. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Cuestiones previas

La finalidad de la liquidación tributaria, y la de los procedimientos que, en una u otra fase de la relación entre obligado tributario y Administración, se llevan a cabo para liquidar la cuota a ingresar, es la de determinar la cantidad de cuota a ingresar de la forma más ajustada posible al principio de capacidad económica que se articula en las normas concretas aplicables. Dicho esto, que puede parecer obvio, la conclusión a la que se llega es la de que las distorsiones en el procedimiento de liquidación se alejan del principio de capacidad económica que la norma ha articulado o asumido en sus planteamientos. Los procedimientos de liquidación o de revisión deben tener, como meta principal, ajustar la cuota lo más aproximadamente posible a la realidad de la capacidad económica articulada por el legislador.

En el impuesto sobre sociedades (IS) las normas se remiten al resultado contable, salvados algunos ajustes, y el procedimiento de liquidación, o de revisión, debe tender a evitar que interferencias en la contabilidad del sujeto, o disfunciones en el cómputo de las partidas y las circunstancias a tener en cuenta, falseen la cuota. Por lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), las decisiones que adopte la Administración (o los jueces), con respecto a las cuotas deducibles, deben respetar el principio de neutralidad, huyendo de formalismos excesivos que lo desvirtúen. La apreciación de las partidas que pueden minorar la base del IS, o de las cuotas deducibles para determinar la cantidad a ingresar o devolver con respecto al IVA, por lo tanto, se basa en el respeto al principio de capacidad económica; por lo que respecta al IS, teniendo en cuenta entre otros el principio de correlación entre ingresos y gastos, y por lo que respecta al IVA, respetando, entre otros, el principio de neutralidad.

Cuando las cantidades a ingresar o devolver se definen en función de una liquidación no conflictiva, la ley es la que define los límites del respeto al principio de capacidad económica; pero cuando la determinación deviene conflictiva, el procedimiento debe ajustarse de forma que no desvirtúe el resultado querido por la ley. Si los mecanismos de aplicación desvirtúan el mandato legal, la determinación de la cantidad a ingresar no respeta el principio de capacidad económica tal y como el legislador lo articuló, y da lugar, o a un daño al

patrimonio público, o a un daño al patrimonio privado (Gota Losada, 2003, p. 7)¹. Apartarse de los datos que constan acreditados por el sujeto, por tanto, es algo que tanto la Administración como el obligado tributario deben hacer con sumo cuidado, y por una razón perfectamente justificada.

Las cuestiones de prueba tienen una estrecha relación con lo que se acaba de decir. A estas cuestiones dedica la Ley General Tributaria (LGT), algunos artículos que conviene recordar de forma muy breve. El artículo 105.1 (titulado «carga de la prueba») establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. El 106.1 lleva a cabo una remisión a las normas sobre medios y valoración de prueba establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil y en el Código Civil. El número 3 del mismo artículo se refiere a la posibilidad de que la ley exija requisitos formales de deducibilidad en algunas ocasiones, y el 4 al carácter prioritario, como prueba, de la factura en el caso de operaciones llevadas a cabo por empresarios o profesionales².

Obligado tributario y Administración, por tanto, tienen que asumir obligaciones de prueba con el fin de que las partidas que alegan sean tenidas en cuenta. Y dado que en ocasiones de forma involuntaria y en ocasiones de forma más o menos voluntaria, los datos que acreditan el derecho son confusos, o no existen, o dependen de valoraciones a realizar por los aplicadores del derecho, la «prueba de indicios» tiene un papel importante que desempeñar al respecto. «Prueba de indicios» entendida como el razonamiento que, una vez llevada a cabo la actividad probatoria, permite deducir, de una pluralidad de datos que no son concluyentes por separado, pero que concuerdan entre sí, una conclusión.

¹ Menciona, entre otras, la idea de que no todos los sujetos son libres, en el sentido de que no dependen de otros, y la de que no todos son veraces.

² Artículo 105.1: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». El artículo 214 se remite a esta disposición, y a las demás sobre prueba, en lo que respecta a los procedimientos de revisión.

Artículo 106.1: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa».

Artículo 106.3: «La Ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria».

Artículo 106.44: «Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones».

2. Las cuestiones a probar

Por supuesto, es esencial probar la realidad de la operación. Si dicha realidad no se acredita debidamente, falta el hecho base material que da lugar al derecho, y por lo tanto el supuesto derecho no se puede ejercer³. Hay que probar también la identidad del prestador; es decir, que quien aparece como proveedor o prestador del servicio sea realmente quien lo prestó. Si la identidad de quien se alega como prestador no se puede demostrar, por mucho que la realidad de la operación se demuestre, la partida en cuestión no será alegable⁴.

Ahora bien, lo que la ley exige es que el obligado que alega un gasto o una deducción pruebe los elementos de «la operación». Cuando la prueba se basa en los indicios, conviene tener en cuenta, a estos efectos, que en la mayoría de los gastos y deducciones el sujeto que los alega se ha relacionado con un tercero. Es decir, un tercero que llevó a cabo operaciones con sujetos previos externos a la relación con el obligado que alega. Hay en este tipo de situaciones, en un esquema muy simple, tres órdenes de sujetos implicados, y dos tipos de operaciones. Las primeras, entre los sujetos previos y el prestador, y las segundas, entre el prestador y quien alega la realidad de la operación. En muchos casos las relaciones en la primera fase son desconocidas para el adquirente, que no tiene por qué conocer la situación real de su proveedor, y que en ocasiones no está autorizado legalmente a conocerla.

La aplicación de la prueba de indicios no puede ser ajena a esta situación. A un adquirente no se le pueden achacar, sin más y de manera mecánica, los fallos, incumplimientos o fraudes del transmitente de los bienes o del prestador de los servicios. Dicho en otros términos: los incumplimientos del proveedor no son alegables frente al adquirente, salvo que en la relación concurren más presupuestos. Son muchas las razones que condicionan esta conclusión, pero en principio, y sin tener que profundizar demasiado, puede considerarse

³ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid 257/2016, de 7 de marzo, contrasta la corriente real de bienes con la existencia de meros datos formales o de corrientes puramente financieras.

⁴ La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010), en un asunto en el que la empresa supuestamente suministradora se limitaba a emitir facturas, determinó que es labor del adquirente procurarse el conocimiento cierto de quién le presta los servicios, quién le factura y que lo recibido es lo efectivamente facturado. En relación con esta cuestión son también interesantes la STSJ de Castilla y León (Burgos), 10/2015, de 27 de enero, que manifiesta: «no es suficiente la factura y la realidad del gasto reflejado en la misma, sino que para que estos gastos sean deducibles, además debe probarse por el obligado tributario, que es el que pretende la deducción, su vinculación real con la actividad de la empresa, acreditando extremos tales como quiénes fueron los clientes, proveedores o trabajadores, destinatarios del gasto, así como la relación y la necesidad o motivo que da lugar a su realización». También la STSJ de Galicia 96/2016, de 9 de marzo, y en sentido análogo, la STSJ de Andalucía (Sevilla), 363/2016, de 11 de abril: «no se ha acreditado la realización y entrega por el Sr. ... de los trabajos facturados pues no se discute tanto su existencia sino que hubiesen sido ejecutados por el emisor de la factura, razón por la que la comprobación visual de las obras resulta inadecuada a los efectos de acreditar este extremo». No se apreció tampoco la justificación de la identidad del prestador, en las SSTSJ de la Comunidad Valenciana 488/2017, de 18 de mayo, y 499/2017, de 18 de mayo, a pesar de que no se dudó de la ejecución real y la existencia de la obra.

claro el hecho de que al valorar los indicios las relaciones instantáneas condicionan razonamientos distintos a los derivados de las de tracto sucesivo, y lo mismo cabe decir de las relaciones con sujetos que actúan en el tráfico mercantil como perfectamente normales y se identifican y acreditan como tales frente al adquirente, o que han expedido la documentación correspondiente. Para aplicar la prueba de indicios y llegar a la conclusión de que la operación no se prestó, o no se pudo prestar por quien aparece como proveedor, el aplicador del derecho no puede basarse, tan solo, en irregularidades de dicho proveedor no relacionadas con la venta o la prestación concreta del servicio en tela de juicio. Ni mucho menos puede cargar al adquirente con la carga de velar por el estricto cumplimiento de todas sus obligaciones por parte del prestador. De acuerdo con esto, no parece lógico que la Administración pueda dar por concluida la cuestión de si una partida es o no deducible solo sobre la base de la demostración de irregularidades en el prestador. Y esto por varias razones:

La ley exige al sujeto la prueba de la realidad de la operación que alega; la realidad de que la operación de adquisición se llevó efectivamente a cabo. Esto implica que, una vez probado el hecho de que efectivamente se adquirió, y de que el suministrador o el prestador fue precisamente quien consta, el adquirente, en principio, ha cumplido. La ley exige la prueba de la operación de la que fue parte, pero no puede convertir al sujeto en responsable de la prueba de que ciertos extremos ajenos a su relación, a la operación concreta que realizó, se desempeñaran legalmente por parte del prestador.

Cuando la Administración exige pruebas, debe ser consciente de varias cosas. Entre otras que, probada la realidad de la operación mediante prueba directa y válida, la aplicación de los indicios no es adecuada para desvirtuarla. Que el ámbito de dominio del adquirente acaba en su relación con el proveedor, y no debe, ni puede legalmente, llegar a las relaciones del proveedor con terceros. Y que en el ámbito del tráfico mercantil las relaciones son de muy diverso orden; unas implican el conocimiento con cierto detalle de la actividad del proveedor, otras no; unas implican una cierta responsabilidad *in vigilando*, o incluso legal, y otras no. Cuando el adquirente ha probado la realidad de la operación, la identidad del prestador y la coherencia de los medios de pago utilizados, exigirle que vaya más allá suele llevarle a extremos que la ley no exige (la prueba exigida es la de la realidad de la operación, y de la identidad del prestador, no de la corrección de las actuaciones del prestador), y lo sitúa en terrenos que se pueden acercar gravemente a la indefensión y al desfase entre cantidad exigida y capacidad económica. La STSJ de la Comunidad Valenciana 127/2006, de 17 de febrero, es especialmente ilustrativa al respecto cuando manifiesta que no debe ser el actor el que pruebe que el vendedor es un profesional registrado a efectos de IVA. Los registros no le son accesibles, aparte de que el registro no atribuye la condición de empresario, sino el ejercicio. Y es la Administración la que debe investigar al expedidor de la factura, e imponerle, a él, las responsabilidades que correspondan, porque otra cosa vulneraría los principios de contradicción y defensa.

No obstante lo que se acaba de decir, hay una tendencia de aplicación del derecho, muy extendida, que está justificada en muchas ocasiones, pero que puede abrir caminos

de absoluta inseguridad jurídica en otras. Un ejemplo de esta tendencia, entre muchos, es el de la STSJ de Andalucía (Sevilla), 1148/2016, de 16 de diciembre. Es cierto, como dice la sentencia, que la actora debe probar todo lo que le incumbe (realidad de la adquisición del bien o servicio, identidad del prestador, correlación con los ingresos, pago correcto y toda una serie de detalles). Pero todo lo que el sujeto adquirente debe y en muchísimas ocasiones *puede* probar se relaciona con su propia esfera de actuación, con sus posibilidades de control y con la información de que puede disponer. Y también, y esto tiene su importancia, con lo que la ley le exige para garantizar el cumplimiento pacífico y sin inconvenientes de sus derechos.

Muchas cuestiones se encuentran en relación con lo que se acaba de decir; la presunción de buena fe de los agentes en el tráfico mercantil, la proporcionalidad de la actuación administrativa, que compele a la Administración a seguir actuaciones frente a sujetos distintos para dar con el fondo del asunto, o la garantía al sujeto de que, una vez que cumpla con lo que la ley le exige, sus derechos se reconocerán, de que el ordenamiento jurídico «blinda» su posición frente a mecanismos que tienden a determinar su contribución en función de razonamientos no idénticos, pero cercanos a la objetivación de la responsabilidad, o a la asunción de algún tipo de carga que recuerda las sanciones impropias, sobre la base de cuestiones estrictamente procedimentales, de prueba. En un momento determinado del procedimiento el sujeto habrá agotado sus posibilidades de prueba, y será la Administración quien deba seguir en la investigación frente a terceros. La prueba de irregularidades en un tercero no puede impedir, de por sí, que el adquirente ejerza sus derechos.

Esto no quiere decir que los incumplimientos de terceros son siempre irrelevantes para el adquirente. Cuando este no ha actuado de forma impecable, su posición se debilita. Cuando el adquirente se ve afectado por una irregularidad relevante en sus relaciones con el prestador o proveedor, tanto si dicha irregularidad le afecta solo a él (un punto de incumplimiento, como la contabilización incorrecta, la pérdida de documentación u otras similares), como si afecta a ambos (un nexo de incumplimiento, como el falseamiento de datos en contratos o facturas, por ejemplo), su posición se debilita, y la prueba de indicios adquiere más importancia. Existen infinidad de puntos y nexos de incumplimiento. Cuando las dos partes interesadas en el negocio colaboran para la oscuridad de la relación el nexo es innegable⁵. La admisión por parte del receptor de facturas emitidas de forma no correcta, con descripciones genéricas o confusas puede dar lugar a otro. O la inexistencia de contrato demostrable⁶, o los desfases entre lo que consta en el contrato y la realidad. Está claro que en

⁵ La STSJ de Madrid 324/2014, de 25 de marzo, es un ejemplo de toma en consideración de diversos nexos de incumplimiento. El obligado «colaboraba» en la oscuridad de la situación; actuaba conjuntamente junto con el sujeto cuyos medios y cumplimientos legales no estaban claros.

⁶ La STSJ de Castilla y León (Valladolid), 2611/2015, de 16 de noviembre, decidió el caso de una empresa que contrató con otra sin medios y con todo tipo de irregularidades. El punto en que fundamentalmente se basó la imposibilidad de deducción fue que ella incumplió sus obligaciones: al ser requerida para

algunos de estos supuestos hay una concurrencia de incumplimientos, y que en los demás el adquirente ha sido, al menos, negligente. La STSJ de Navarra 52/2013, de 23 de enero, decidió la inadmisión de la realidad de una operación porque el prestador funcionaba en un mercado con pocos operadores, y concluyó que el adquirente fue al menos negligente, pues muchos datos acerca de dichos prestadores estaban accesibles en internet, lo que venía unido a ciertas relaciones de parentesco con el administrador de alguna de las entidades proveedoras; conocía o debería haber conocido la situación de este.

Los casos de responsabilidad *in vigilando* por parte del adquirente suponen un clarísimo incumplimiento de obligaciones, y le sitúan en una posición muy débil en cuanto a la demostración de la realidad de la operación⁷.

Así pues, los incumplimientos se pueden producir de forma individual por el adquirente o por ambas partes. Pero la existencia de un nexo de incumplimiento, de un incumplimiento que afecta a aquellos puntos comunes entre las dos partes de la relación, no implica, de por sí, la existencia de una simulación negocial. Puede darse el caso de que, sin acuerdo, se produzcan las irregularidades, y de que exista negligencia por ambas partes. El negocio simulado requiere un acuerdo de voluntades tendente a una ocultación, acuerdo expreso o tácito⁸.

aportar los contratos, manifestó que en ese año no firmó contratos escritos con la entidad facturadora, y no pudo justificar contratos verbales.

⁷ En relación con esto, véase la STSJ de La Rioja 530/2010, de 23 de diciembre, referida a las obligaciones legales a cargo de contratante y contratista, tipificadas en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de subcontratación de obras y servicios.

En sentido análogo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 2881/2014, de 11 de julio, que se basó de forma muy relevante en el hecho de que la entidad que contrató la realización de una obra, como promotora, tenía obligaciones de vigilancia y control de la obra, y sin embargo no había proyecto visado por el Colegio de Arquitectos, presupuesto de ejecución ni licencia.

⁸ González García (1985, p. 997, NPP 20) dice, citando a Ferrara:

[...] en el negocio simulado se produce una apariencia contraria a la realidad, bien porque este no existe (simulación absoluta), bien porque es distinto de la forma en que aparece (simulación relativa). De suerte que la simulación se nos presenta bajo dos aspectos: a) En la simulación absoluta propiamente existe un solo negocio (el querido por las partes), pues en el que pudiéramos denominar negocio simulado se finge una realidad jurídica inexistente. B) En la simulación relativa hay dos negocios: el que sale a la luz, que es el negocio simulado (no querido por las partes) y el que permanece oculto o negocio disimulado, que es el que efectivamente quieren las partes... Puestas de común acuerdo, las partes dictan una regulación de intereses distinta de la que efectivamente piensan observar en sus relaciones, persiguiendo a través del negocio simulado un fin incompatible con su causa típica». En el voto particular del Magistrado Frías Ponce a la STS 416/2016, de 24 de febrero, se manifiesta que «la simulación se presenta como una divergencia entre lo realizado y lo manifestado, conllevando una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada».

A diferencia de lo que sucede con las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma. La simulación, por tanto, implica, no un descuido que imposibilita la prueba, ni una infracción plana del ordenamiento, mediante la cual, sin máscara alguna, se computan o se ocultan conceptos de forma indebida.

3. Acercamiento a la posición del sujeto que adquiere

El sujeto que adquiere y ha cumplido con todas las obligaciones que la ley le impone se encuentra en una posición jurídica con ciertas características.

En primer lugar, es un sujeto del tráfico mercantil, y en este la buena fe se presume. Es quien quiere desvirtuar la presunción quien tiene que probar los elementos que abonan su postura⁹.

Es un sujeto que, mientras no se demuestre otra cosa, actúa confiando en el comportamiento correcto de los terceros que se relacionan con él.

No tiene ninguna obligación (ni generalmente posibilidades), de controlar la adecuación a la legalidad de las conductas de estos terceros en los aspectos que no tienen que ver con la estricta relación de estos con él. Ni tiene por qué, ni puede en la mayoría de las ocasiones, saber si los terceros cumplen con sus obligaciones legales de personal, adquisiciones, contabilización o, entre otras cosas, declaraciones de seguridad social o tributarias. De hecho, en muchas ocasiones los datos internos de la empresa del suministrador o proveedor son opacos para él. No es titular de potestades ni competencias de control o información sobre nadie.

Tiene derecho a una cierta seguridad jurídica cuando ha cumplido con todas sus obligaciones materiales y formales¹⁰. La ley fija una posición jurídica para el obligado tributario, y de la misma forma que le impone deberes y obligaciones, le garantiza que una vez cumplidos no debe asumir consecuencias. Es decir, cuando la ley fija un estatuto de obligaciones no solo está caracterizando negativamente a quien lo incumple; de forma simétrica pero inexcusable está caracterizando positivamente a quien lo cumple, está blindándolo, y el compromiso legal es que quien cumple debidamente no debe asumir las consecuencias de los incumplimientos de terceros.

La Administración, que en virtud de la lógica de la relación jurídico-tributaria suele ser la contraparte en los conflictos de apreciación sobre deducibilidad es, por una parte, el sujeto

⁹ En este sentido, la STS 26/2001, de 17 de enero. La buena fe se presume, y las consideraciones sobre ella se han de apoyar en la valoración de conductas deducidas de unos hechos, que son de libre apreciación por los tribunales.

¹⁰ Según Navas Vázquez (1996):

Me refiero a que la LIS preconiza la validez del resultado contable ajustado para calcular la base imponible como una fórmula que potencia la seguridad jurídica del contribuyente, de manera que, como he escrito en otro lugar, al remitirse al resultado contable, el legislador «está amparando todos los casos en que se cumplan correctamente todos los deberes contables y formales, con la consiguiente potenciación de la seguridad jurídica en este terreno ...». El cumplimiento de los deberes formales y materiales de contabilización sitúa, pues, a la sociedad en una sólida posición desde el punto de vista de su seguridad jurídica (p. 10).

perjudicado, pero por otra el sujeto que dirige y condiciona en una cierta manera el devenir de los procedimientos administrativos. Y por otra, el titular del monopolio del ejercicio de las potestades de comprobación, información y control. Cuando el adquirente ha cumplido de forma más o menos impecable, su seguridad jurídica implica que no se le pueden achacar incumplimientos de terceros. La STSJ de la Comunidad Valenciana, 127/2006, de 17 de febrero, analiza perfectamente la situación en un supuesto en el que existía la explotación, y el transmitente, en la medida en que aparecía como explotador, era o podía ser un empresario de la agricultura, porque actuaba como tal. La sentencia se refiere a la posición de los adquirentes desde el punto de vista de la buena fe:

[...] basta que un sujeto aparezca en el tráfico negocial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que, el tercero que con él contrate, de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiado en ella, pueda materializar todos los efectos fiscales derivados de la operación o negocio celebrado, y en concreto pueda deducirse el IVA repercutido.

Y a la posición de la Administración:

La administración tributaria, debe partir de la buena fe de la actora que contrata en la apariencia de que quien actúa en el tráfico es empresario y puede emitir factura repercutiendo IVA. Y es precisamente la administración, si duda de esa cualidad subjetiva del vendedor, quien deberá actuar.

El sujeto que ha justificado con datos concretos y ha argumentado razonablemente tiene derecho a un margen de confianza en que no pueden producirse determinadas consecuencias en su contra¹¹. Lo anterior, porque el principio de buena fe «es un criterio de interpretación de las normas jurídico-públicas» (Sainz Moreno, 1979, p. 314).

A lo anterior hay que añadir que el sujeto Administración es quien tiene encomendada la función de perseguir el fraude allí donde esté, y en ocasiones debe extender sus actuaciones a terceros buscándolo para, entre otras cosas, tutelar el tráfico mercantil para quienes actúan de buena fe.

El olvido de lo que se acaba de exponer puede dar lugar a situaciones en las que el propio discurso del procedimiento falsee los datos de liquidación de un tributo diseñado de forma más o menos impecable por la ley. El principio de no confiscatoriedad rige para todo el ordenamiento tributario, no solo para el ordenamiento material que fija los elementos de

¹¹ Sobre esta cuestión, Sainz Moreno (1979, p. 309), que se refiere a la confianza de una parte en la otra. En sentido análogo Banacloche Pérez-Roldán (2015, pp. 4 y 5).

cuantificación, sino para el procedimental, que no puede dar lugar a las disfunciones mencionadas. La aplicación con excesiva dureza de las reglas de la prueba, o la carencia de actuaciones diligentes de la Administración frente a terceros, por ejemplo, pueden generar situaciones en las que el adquirente tenga que asumir costes tributarios que no le corresponden. En estos casos, la doctrina se refiere a situaciones de responsabilidad cuasi objetiva, de enriquecimiento injusto o de «sanciones impropias»¹². Probablemente, no es necesario llegar a intentar asimilar las situaciones descritas a planteamientos o conceptos jurídicos diseñados para otros presupuestos. Lo que una liquidación mal hecha debido a un procedimiento mal ejecutado implica para el sujeto perjudicado no es una indemnización derivada de unos presupuestos de responsabilidad objetiva. Ni una sanción; está claro que quienes se refieren a sanciones impropias lo hacen con el fin de explicar la disfunción que supone el pago de una cuota adicional, o excesiva con respecto a la adeudada, aun sabiendo perfectamente que no son sanciones, porque no hay incumplimiento alguno que sancionar ni tienen finalidad punitiva. Seguramente el esquema es mucho más sencillo, y consiste simplemente en que, una vez cumplidas las obligaciones, no hay título legal para exigir pago adicional alguno, y si se exige existe una disfunción con la legalidad aplicable, por puras razones de procedimiento.

4. Procedimiento, prueba y consecuencias materiales

4.1. La exigencia de pruebas adicionales

Por un lado, se da la circunstancia de que quien cumple debidamente debe poder computar los gastos y cuotas deducibles correspondientes, y por otro la de que en muchas ocasiones la apariencia de cumplimiento encubre maniobras de fraude que la Hacienda Pública debe perseguir. Una gran parte de los problemas que generan disfunciones en esta cuestión se centran en la prueba, terreno extraordinariamente casuístico y vidrioso, y en el que la apreciación del aplicador del derecho juega un papel esencial.

En principio, como se ha visto, la carga de la prueba del hecho que origina el gasto o la deducción se atribuye al obligado que lo alega, y a estos efectos no es suficiente la tenencia de documentación o la llevanza de registros. La Administración puede exigir más elementos de convicción, aparte de una factura o de una contabilidad correctamente llevada. Es cierto que el cumplimiento de obligaciones documentales va más allá de la tenencia de una factura pura y simple, porque en ocasiones dicha factura debe venir acompañada de otras fuentes de prueba como contratos, albaranes, registros de transporte o justifican-

¹² Sobre la jurisprudencia (exigente) que hace recaer en el adquirente las consecuencias de los incumplimientos de los transmitentes por la culpa *in eligendo* o *in vigilando*, Álvarez Barbeito (2011, p. 966).

Sobre enriquecimiento injusto, Ibáñez García (2003), especialmente, página 46.

tes de pago. La Administración puede demandar del sujeto un esfuerzo mayor que el de la mera justificación documental y registral, pero para esto debe basar sus apreciaciones en indicios, en hechos. La STSJ de la Comunidad Valenciana 2724/2014, de 2 de julio, habla de «indicios serios y suficientes que expliquen razonablemente la duda o negación de tales operaciones». Y la 3187/2014, de 18 de septiembre, decidió que, ante la existencia de factura, la Administración debe aportar indicios serios y suficientes que fundamenten la duda. Así pues, en la inmensa mayoría de los casos la justificación documental y registral es suficiente, pero ante hechos o indicios serios, basados en apreciaciones concretas, la Administración puede exigir un esfuerzo probatorio mayor. La apreciación de lo que se entienda por hechos o indicios ciertos, es decir, la necesidad de justificación racional por parte de la Administración de un esfuerzo probatorio mayor, sin embargo, actúa más como un límite. Es decir, no es necesaria una fundamentación exhaustiva, sino que la necesidad de motivación actúa como límite frente a peticiones no fundadas¹³. En este sentido:

Debe existir una fundamentación, una motivación de la Administración en la solicitud de las pruebas adicionales.

No es admisible el requerimiento de pruebas no asumibles por el sujeto debido a su número y a su generalidad; la Administración debe acotar el objeto a probar. Las exigencias deben concretarse, tal y como manifestó el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 13 de febrero de 2012 (rec. núm. 4964/2008). En ella determinó que es incorrecta la solicitud de una prueba por una de las partes referida al requerimiento de una gran cantidad de datos a proveedores, sin delimitar el ejercicio al que debían ceñirse o las operaciones, sino en general. De acuerdo con la sentencia, esta prueba era inconcreta, porque excedía de los conceptos regularizados por la inspección.

No se pueden exigir al sujeto pruebas que fáctica o jurídicamente no son asumibles por él, bien porque están fuera de su alcance natural o porque están fuera de su alcance jurídico¹⁴.

Tampoco se puede exigir al sujeto que pruebe hechos que se refieren a la actuación de terceras personas. Desde el momento en que lo que el sujeto tiene que demostrar es la realidad *de la operación*, se produce una limitación a las exigencias de prueba, que se deben ceñir solo a dicha realidad. Los elementos del proveedor que puedan hacer menos creíble

¹³ Cunillera I Busquets (2013, p. 127): «Por el contrario, cuando la actuación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración».

¹⁴ Según Banacloche Pérez-Roldán (2013):

[...] casos de prueba imposible, difícil o de exigencia discutible. El más moderno se refiere a la exención (art. 25 LIVA) en entregas intracomunitarias cuando un tercero realiza el transporte por cuenta del adquirente: lo más seguro quizá sería seguir todo el trayecto con un notario que de fe del trayecto, de la llegada y de la recepción (p. 11).

la existencia de posibilidades de que efectivamente llevó a cabo la operación deben ser probados por él, si hace falta mediante la derivación hacia él de los procedimientos correspondientes. La aportación por el adquirente de todos los elementos que acreditan que la operación se realizó en los términos alegados, y por el sujeto en cuestión, cierra su ámbito de responsabilidad, y probada la alegación los indicios referidos al proveedor o prestador del servicio, por una parte, se deben tratar con él, y por otra deben tener trascendencia solo sobre él; naturalmente, a falta de otras pruebas que involucren al adquirente. Es de tener en cuenta, además, que contra hechos probados no cabe la alegación de indicios, y menos situados en terceras personas.

También es cierto, por otra parte, que el sujeto debe observar una conducta diligente en la aportación de las pruebas a su alcance.

4.2. Carga de la prueba

Así pues, la carga de la prueba de la operación es del sujeto, la de justificar que los elementos aportados no son suficientes es de la Administración, y en ese caso el sujeto debe aportar más elementos, pero siempre que se cumplan las condiciones recién expuestas.

¿Qué situaciones pueden modular o matizar la carga de la prueba?

El artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero) establece en su apartado 4 que para la aplicación de las normas sobre carga de la prueba «el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio».

Disponibilidad y facilidad probatoria son dos cosas distintas. La disponibilidad se refiere a la posibilidad de tener algo al alcance, y a nadie se le puede exigir, tal y como se ha dicho, la aportación de pruebas que no tiene a su alcance. En los casos en los que una de las partes no dispone de una prueba, aunque debiera hacerlo, la ausencia de tal prueba le perjudicará, pero en el ámbito público dicha circunstancia debe ser matizada en el caso de que la otra parte disponga de ella; en este caso debe aportarla. La pérdida de pruebas por el obligado tributario debe ser suplida por la Administración cuando esta esté en condiciones de hacerlo, porque el procedimiento administrativo tiende a lograr una liquidación (o un cumplimiento de obligaciones y derechos), lo más ajustada posible a la ley. Evidentemente, la disponibilidad a que se refiere la ley no es solo la física, sino también la jurídica.

La facilidad probatoria, sin embargo, se refiere a las situaciones en las que para una parte es más fácil aportar la prueba que para la otra. Esta situación es frecuente con respecto a la Administración, que dispone de registros, capacidades de información y potestades para la averiguación de las que no dispone el obligado tributario, y debe ponerse en conexión, otra vez, con la finalidad del procedimiento, que no es tanto dar la razón a una parte o a la

otra como alcanzar la verdad material, en aras del interés general. La STS de 6 de junio de 1994 (rec. núm. 1986/1991), referida a la carga de la prueba de las obligaciones, manifiesta que la carga de la prueba del artículo 1.214 del Código Civil vigente en aquellos momentos, y según el cual incumbía la carga de la prueba de las obligaciones a quien reclamaba su cumplimiento y la de su extinción a quien se oponía, no sentaba un criterio inflexible, sino adaptable a las exigencias de cada caso según, entre otros, el principio de facilidad probatoria. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Córdoba 74/1998, de 13 de marzo, referida a una acción civil de reclamación de pago, es exhaustiva en cuanto a la operatividad del principio de facilidad probatoria. Señala que dicho principio se fundamenta en que nadie puede hacer recaer sobre la otra parte las consecuencias de su negligencia o su falta de actividad, y que hay diferentes elementos que juegan con respecto al principio de facilidad probatoria: la proximidad al objeto de la prueba, la posición de cada parte en relación con el efecto jurídico pretendido y la diligencia razonable.

Tal y como se ha dicho anteriormente, la Administración goza de una posición de poder no solo con respecto al obligado tributario en concreto, sino frente a los terceros. Para la Administración puede ser fácil aportar al procedimiento ciertas fuentes de prueba que están a su alcance, pero no (o sí, pero de una forma extraordinariamente dificultosa) al del sujeto. La Administración, ejerciendo sus potestades o utilizando sus medios de información, puede aportar al procedimiento muchos datos cuya localización para el sujeto puede ser imposible o muy penosa. En los casos en los que no lo hace, cuando el sujeto demuestra que ha hecho todo lo que está a su alcance, la falta de la prueba que dichos elementos deberían integrar o constituir no puede perjudicar al sujeto, porque nadie puede beneficiarse de su propia inactividad. En relación con esta cuestión, y cuando para desvirtuar las alegaciones del sujeto la Administración alega indicios, o incluso hechos demostrados, que hacen referencia a un tercero, se debe tener en cuenta que al obligado tributario no se le puede obligar a que indague sobre dicho tercero, o a que aporte datos sobre su infraestructura, sus cuestiones internas o las relaciones de este tercero con otros sujetos. La Administración debe actuar directamente con ese tercero, y la resolución final del asunto deberá tener en cuenta que la ausencia de pruebas obtenidas de dicho tercero no puede perjudicar al adquirente, que no podía aportarlas¹⁵.

¿Cuáles son algunas de las situaciones más típicas de facilidad probatoria de la Administración?

Se pueden citar, en primer lugar, aquellas en las que no existe equidistancia con el objeto de prueba, o en las que la Administración puede probar con mucha facilidad si se compara su posición con la del obligado tributario.

¹⁵ Véase en relación con esto Sánchez Manzano (2015), especialmente, páginas 98 y 99. «Estimamos que debiera atenderse a cada supuesto partiendo de que, como regla general, no es incumbencia del destinatario indagar acerca de la infraestructura del emisor».

Por ejemplo, cuando para el sujeto es difícil acreditar un hecho que la Administración puede fácilmente contrastar y aportar al expediente recurriendo a sus registros y sus archivos. En este sentido, la STS de 19 de marzo de 2007 (rec. núm. 6169/2001): «el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba». La sentencia pone en conexión esta cuestión con la buena fe, que modula la carga probatoria, con el hecho de que la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales, e incluso, con el criterio de actuación de acuerdo con el principio de eficacia (art. 103.1 de la Constitución). La STS de 17 de enero de 2012 (rec. núm. 2142/2010) determinó que no cabe que la Inspección solicite datos que ya constaban en los archivos de la Administración, y a los que solo ella podía acceder.

También hay que tener en cuenta, con respecto a estos casos, la obligación de la Administración de actuar con eficacia en la consecución de los intereses generales, como manifestó el TS, en Sentencia de 11 de junio de 1998. De acuerdo con ella la Administración debe aportar al expediente todos los elementos de prueba que le consten y sean relevantes, en función de los principios de diligencia y buena fe, y en función del cumplimiento del interés público. Es importante también tener en cuenta, con respecto a esta cuestión, la importancia que tiene el hecho de que el expediente esté completo.

Aplicó también estos criterios la STSJ de Andalucía (Sevilla), 410/2014, de 8 de abril, que decidió que no podía perjudicar al sujeto la falta de prueba en un asunto en el que la Administración solicitó al sujeto que demostrase la realización de unos ingresos por parte de otro obligado tributario, cuando la propia Administración los tenía a su alcance y dicha información no era fácilmente accesible para el sujeto reclamante. La facilidad probatoria, una vez más, cargaba la obligación de probar en este caso a la Administración, aunque se tratase de probar un hecho que favorecía al sujeto.

También, por supuesto, la facilidad probatoria está en la Administración cuando la obtención del elemento de prueba, o del dato concreto, depende del ejercicio de potestades que la Administración tiene y el obligado tributario no. Y esto, no solo por razones ligadas a la prueba del hecho concreto, sino porque detrás del ejercicio diligente de las obligaciones probatorias se encuentra la garantía de la adecuación a derecho del tráfico jurídico, que no debe descansar sobre las capacidades probatorias de los particulares, lo que, además de conducir a un seguro fracaso, sería una dejación de responsabilidades¹⁶. En este sentido se ha manifestado el TS en Sentencia de 14 de diciembre de 1999 (rec. núm. 773/1995):

¹⁶ Véase Álvarez Barbeito (2011, p. 968):

[...], la exigencia de este deber no puede llevarse hasta el extremo de convertir a los sujetos que operan en el mercado como si de policías se tratase, llegando incluso a exigírseles el conocimiento de datos que, en principio, están vetados a su conocimiento.

[...] no solo porque está a su cargo, por mor del principio de legalidad tributaria, el probar la concurrencia de los presupuestos legales que legitiman la exacción del tributo (elementos esenciales del hecho imponible y datos cuantificadores de la base imponible), sino también en razón al criterio aplicativo de que el «onus probando» debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad.

También en los casos en los que los indicios se basan en datos que al principio son inciertos y atomizados. En estos casos la búsqueda de indicios basados en la situación del tercero proveedor siempre será más eficaz si la emprende la Administración, incluso iniciando un procedimiento de comprobación frente al proveedor.

Por otra parte, y también aquí hay que matizar, tampoco se puede alegar sin más la facilidad probatoria de la otra parte cuando no se ha demostrado una mínima diligencia en el cumplimiento de las obligaciones. La alegación por el obligado tributario de la facilidad probatoria de la Administración debe partir siempre del cumplimiento de sus obligaciones de prueba, o de la justificación de una causa muy fundada para la no aportación de esta¹⁷. Y esto, porque en la mayoría de los casos la facilidad probatoria por lo que respecta a las circunstancias de la operación concreta y del sujeto que la llevó a cabo se encuentra en el ámbito del sujeto. En primer lugar, por su posición frente a las fuentes de prueba, y, en segundo lugar, y esto es también un dato a tener en cuenta, porque quien alega un hecho que le beneficia, normalmente, constituye los medios de prueba necesarios, y tiende a mostrar y no a ocultar. En la gran mayoría de los casos el sujeto que alega una realidad, no solo procura tener los medios de prueba a su alcance, sino que suele ser diligente a la hora de aportarlos.

Como se puede apreciar, la facilidad probatoria puede llegar a implicar un cambio total en la carga de la prueba, según dejó sentado la STS 160/2003, de 18 de febrero.

4.3. Esfuerzo probatorio

Una vez que se ha determinado a quién corresponde la carga de la prueba hay que valorar la realizada, y a estos efectos se plantea una cuestión: ¿cuál es la dosis de prueba

Alonso Ortega (2016) menciona el caso Hein Persche, del TJUE, en el que este exige a la Administración alemana que lleve a cabo una comprobación administrativa utilizando instrumentos que no están al alcance del obligado tributario, a pesar de las dificultades de gestión.

Se plantea pues una proporcionalidad de las cargas probatorias que deben asumir la Administración y el contribuyente, teniendo en cuenta que los Estados miembros disponen de otros mecanismos de obtener información y pruebas que van más allá de las pruebas facilitadas por el contribuyente (p. 12).

¹⁷ En este sentido, dos SSTS de 13 de febrero de 2012 (recs. núms. 4910/2008 y 4964/2008).

que justifica las alegaciones de quien tiene la carga? Se trata de determinar cuál es el esfuerzo probatorio exigible, y cuáles son los resultados a partir de los cuales el hecho se da por acreditado, y la obligación de probar por cumplida.

La primera cuestión a tener en cuenta a la hora de modular el esfuerzo probatorio del sujeto, es que la Administración no puede exigirle que aporte fuentes de prueba que no posee, o que no está obligado legalmente a tener, ni documentación que no tiene relación con la obligación tributaria (Moreano Valdivia, 2015, pp. 20 y 21). Otra vez aquí la cuestión tiene que ver con la posición del sujeto que ha cumplido con sus obligaciones y, por tanto, ha *asegurado* su posición, y con la exigencia al sujeto de un esfuerzo probatorio que vaya más allá de sus estrictos límites de actuación (la realidad de *la operación* y la identidad del prestador), para ponerlo en la situación de tener que buscar datos en sede de terceros; por ejemplo, para acreditar que el prestador sí tenía medios suficientes para realizar la operación. El sujeto cumple con probar que la operación se llevó a cabo y que la prestó quien acredita la documentación, y la posición del prestador no le incumbe, no le puede afectar, y no le puede suponer obligaciones de prueba, obligaciones que pueden llevarle a situaciones que rozan la indefensión.

Determinadas sentencias sirven de test sobre los criterios de apreciación cuando los Tribunales de Justicia dan por satisfactorio el esfuerzo del sujeto y el resultado probatorio. Algunas son las que se mencionan a continuación.

El TS, en Sentencia de 17 de enero de 2012 (rec. núm. 2142/2010), dio por cumplida la prueba de la existencia real de ciertos gastos de asesoría, dada la aportación por los prestadores del servicio de informes y documentos, el informe de una entidad tercera relacionado con una factura y la existencia de una contabilización correcta. Ante estos elementos, el TS determinó que la Administración debería haber desvirtuado la alegación de la realidad, y no lo hizo.

La STSJ de Andalucía (Málaga), 476/2011, de 18 de febrero, decidió que el sujeto había aportado todos los elementos de prueba positivos que se encontraban a su alcance (la titularidad de un despacho profesional, la cercanía a la sede de los juzgados de las dos plazas de garaje que dieron lugar a la discrepancia, la justificación de actividades en estos y la residencia del titular en lugar distinto). Llegados a este extremo, el tribunal decidió que la posibilidad de prueba de hechos positivos se había agotado, y que si la Administración sostenía la posibilidad de utilización de las plazas a otros efectos debía probar los hechos positivos de dicha utilización alternativa.

Es especialmente interesante la STSJ de la Comunidad Valenciana 870/2014, de 17 de marzo, que admitió probado el gasto. Dictaminó que todas las circunstancias aparentes, y por lo tanto al alcance de la apreciación del adquirente, llevaban a la convicción racional de que el prestador era un sujeto establecido de forma regular y con capacidad de producción real, dado que la entidad que facturó actuaba mediante un establecimiento abierto al públi-

co, tenía personal adscrito y actuaba en el tráfico de bienes y servicios como un agente más desde hacía tiempo. Con respecto a los incumplimientos del proveedor en cuestiones de su ámbito interno, como personal, adquisiciones, relaciones con las Administraciones y demás, la sentencia dejó claro: por un lado, que, agotadas las posibilidades de prueba de las operaciones por el adquirente, no se le podían achacar factores de terceros cuyo conocimiento no estaba a su alcance. Y por otro, que no existe norma legal que permita constituir en defraudadora a una entidad adquirente sobre la base de incumplimientos de la transmitente.

Dos sentencias del TSJ de la Región de Murcia se manifiestan en sentido análogo, y se refieren al hecho de que adquirido un convencimiento mediante prueba directa no cabe actuar contra él sobre la base de indicios. En la 257/2016, de 4 de abril, determinó que la prueba documental y la pericial acreditaban la realidad de la operación, y contra ese dato no procedía alegar indicios. La 177/2016, de 10 de marzo, valoró la corrección en la actuación, pulcritud y claridad en la información aportada por el sujeto que alegó la realidad del hecho, y rechazó también la alegación de indicios.

5. La actitud de la Administración

Como es fácil comprender, en materia de prueba, cuando no existe certeza absoluta acerca de la realidad material, la actitud de los sujetos juega un papel importante. En la medida de sus posibilidades, el obligado tributario debe aportar, también, todos los elementos de prueba que le consten, y debe colaborar con la Administración en lo que le corresponda y pueda. Por su parte, la Administración no puede limitarse a aceptar o rechazar pruebas, sin desplegar una actividad positiva cuando proceda. La Administración actúa defendiendo el interés general, y debe buscar la verdad material, con el fin de que las obligaciones se ajusten a la ley cuanto sea posible¹⁸.

Determina la LGT en su artículo 3.2 que «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

¹⁸ Uriol Egido y Bosch Cholbi (2012, p. 74):

[...] la Administración no puede instalarse en la cómoda posición de limitarse a negar lo afirmado por el sujeto, pues, sobre el órgano administrativo recae el deber de actuar con objetividad, persiguiendo el interés general –art. 103.1 CE–, lo que le exige atender tanto a los hechos desfavorables como a los favorables al obligado tributario....

Alonso Ortega (2016, p. 7):

El fundamento del deber de investigación de oficio es consecuencia del principio de legalidad que rige el actuar de la Administración pública en un Estado de Derecho... también encuentra fundamento en los principios positivizados en el artículo 31.1 de la CE.

La proporcionalidad de la actuación administrativa no es solo un recurso de control o limitación, en negativo, de las actuaciones de la Administración. Tiene también una dimensión positiva, que obliga a actuar y requiere el efectivo desempeño de funciones. Por otra parte, la limitación de costes indirectos no solo se refiere a las exigencias normativas relacionadas con las obligaciones, principalmente formales. Es un mandato dirigido a cualquier faceta de la actividad, y, por tanto, a la evolución del procedimiento, por lo que tiene una trascendencia importante en cuanto a la actividad probatoria del obligado tributario. El principio de buena fe implica, por otra parte, que, si el sujeto ha actuado de buena fe y ha cumplido, puede confiar en que su posición está tutelada por el derecho.

Llegado el esfuerzo probatorio del sujeto a una determinada situación, y sobre todo en los casos en los que las averiguaciones que pueden arrojar luz sobre la cuestión se encuentran en la sede de terceros, el testigo de la diligencia lo debe asumir la Administración.

El principio de proporcionalidad obliga a la Administración a actuar, a ejercitar los medios que puede. El TS ha decidido reiteradamente que las consecuencias de la inactividad de la Administración deben recaer sobre ella. En casos de imposibilidad del sujeto, o de extraordinaria dificultad, o en los casos en los que se pueda pensar que la respuesta a ciertas situaciones se encuentra, no en la relación entre proveedor o prestador y adquirente, inspeccionado, sino en las esferas anteriores de actuación del prestador, la Administración debe iniciar las actuaciones en esa dirección. Otra cosa sería cerrar en falso el procedimiento. Demostrado por el obligado tributario todo lo que debe probar, las actuaciones deben derivarse. Para esto basta con que la Administración considere una mera posibilidad, porque se investiga para descubrir lo incierto. El TS, en una Sentencia de 3 de noviembre de 2011 (rec. núm. 2117/2009), ha definido de forma bastante acotada el concepto de trascendencia tributaria, haciendo referencia a determinados criterios de delimitación:

- Conocimiento.
- A los efectos de comprobar si se cumple la obligación de tributar.
- En un sentido amplio: todo cuanto sirva a la aplicación de los tributos.
- En caso de utilidad directa o indirecta, o cierta o hipotética.

En otra, de 29 de julio de 2000 (rec. núm. 7162/1995), dejó sentado que las actuaciones de la Inspección de los tributos se encaminan a obtener la información que, directa o indirectamente, sirva a la aplicación de los tributos, por lo que su utilidad se manifiesta en supuestos de aplicación tanto cierta o directa como potencial, hipotética o indirecta. Y en otra Sentencia, de 1 de marzo de 1980, determinó que, dado que la Administración no había ejercitado las capacidades que realmente podía ejercitar para obtener información, la ausencia de prueba no podía recaer sobre la otra parte. Y en sentido análogo se ha venido pronunciando entre otras, en Sentencias de 17 de marzo y 15 de diciembre de 2014, o de 22 de abril de 2015.

Si se tiene en cuenta todo lo dicho; que el sujeto, al que se le presume buena fe, ha probado lo que está a su alcance, que la luz a conseguir sobre el asunto se encuentra, presumiblemente, en otras esferas, que la Administración actúa persiguiendo el interés general por conocer la verdad llegando al lugar donde el fraude se manifiesta realmente, que debe actuar de oficio, y que la función de la Administración no es solo cerrar un asunto de forma favorable, sino llegar al fondo de la cuestión para garantizar la seguridad del tráfico mercantil, se llega a la conclusión de que en los casos en los que la apariencia de cumplimiento del adquirente es total, y los indicios se sitúan en el hipotético proveedor o prestador, es hacia él hacia donde se han de dirigir las actuaciones. En este sentido, y en muchas ocasiones, no basta con emplazarlo al procedimiento, indagar un poco acerca de él y sus elementos, y acto seguido llegar a la conclusión de que no podía producir el bien o prestar el servicio y hacer recaer las consecuencias sobre el adquirente. Llegados al caso de que el adquirente ha probado la materialidad de la operación y la identidad de la otra parte, ha cumplido con la ley, y ha actuado diligentemente para facilitar la actividad de la Administración, las actuaciones se deben dirigir hacia otra parte, entre otras cosas porque no siempre el fraude se encuentra en las relaciones entre prestador y adquirente. A los efectos de lo que aquí se está diciendo hay que tener en cuenta, como es lógico, muchas circunstancias que se materializan y juegan entre ellas de forma diversa en cada caso; ahora bien, si el sujeto solicita que se interrumpan las actuaciones con respecto a él, y que se lleven a cabo con respecto a otras fases de las relaciones del prestador, la resolución del procedimiento debe incluir una motivación que deje claros los motivos por los que la Administración, en su caso, despreció dicha opción.

La indefensión es una situación material que disminuye sustancialmente o suprime los derechos de defensa del sujeto. La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 116/1995, de 17 de julio, llegó a la conclusión de que exigir al sujeto pruebas imposibles puede causar indefensión. La ejecutoria de quien dirige el procedimiento administrativo es, por lo tanto, decisiva a la hora de calificar una situación como de indefensión, sobre todo cuando se alegan indicios de terceros y el sujeto no puede ni debe aportar más pruebas de las que aportó, y ha agotado las posibilidades de colaboración a su alcance, tal y como han dejado establecido las SSTC 227/1991, de 28 de noviembre, y 116/1995, de 17 de julio.

Está claro que no toda situación de irregularidad más o menos apreciada, ni mucho menos, da lugar a indefensión, y que no todo requerimiento del sujeto debe obligar a la Administración a dirigir sus investigaciones hacia terceros. Pero también lo está que la ausencia de actividad en determinados casos puede cerrar un expediente en falso, y además que debe estar debidamente motivada. Y dicha motivación se debe referir al elemento negativo, es decir, a las razones que mueven a la Administración a considerar que no debe desplegar más actuaciones.

Lo dicho sirve para enlazar con el siguiente epígrafe de este artículo. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) está abriendo un camino, en la sede del IVA, que lleva a conclusiones cercanas a lo que aquí se ha expresado. Entre otras, en una Sentencia de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11), dejó claros ciertos extremos:

[...] corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA (62).

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de estos y los demás documentos apropiados (63).

[...] la administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (61).

De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las medidas citadas en el apartado 61 de la presente sentencia, la administración tributaria estaría transfiriendo, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos (65).

6. La influencia de diversos órdenes de operaciones en la posición del contribuyente

6.1. Presupuestos. Realidad y carácter no fraudulento de la operación alegada

Parece claro, a tenor de lo que se ha dicho, que la mera y simple desacreditación del prestador o proveedor no es suficiente para hacer recaer sobre el perceptor consecuencias jurídicas. Esto se encuentra en íntima relación con el hecho de que el eje sobre el que se ha de articular la legalidad de la deducción de la cuota de IVA soportado, o del gasto correspondiente, debe ser la realidad de la operación concreta alegada, y la identidad del prestador, y a estos efectos la valoración de las pruebas debe tener en cuenta la capacidad de conocimiento y de actuación del adquirente.

A lo largo de los últimos años el TJUE ha generado una línea jurisprudencial que pone cierto límite a la toma en consideración de condiciones de terceros a la hora de determinar los derechos del adquirente. Sobre esa línea trata este epígrafe. Ahora bien, su aplicación, y conviene no olvidarlo, se basa en dos premisas fundamentales: que la operación alegada sea real en los términos alegados y esté demostrada, y que el adquirente no haya

llevado a cabo ninguna actuación fraudulenta en relación con ella. Si dichos presupuestos, necesarios, pero no suficientes, no se cumplen, se cierra la entrada a las consideraciones posteriores.

Con respecto a la necesidad de acreditar la realidad de la operación se ha manifestado el TJUE en una Sentencia de 27 de junio de 2018 (caso SGI –asuntos acumulados C-459/17 y C-460/17–). En dicha sentencia se parte de la premisa de que se demostró que los bienes no se entregaron. Con esto, la sentencia se refiere a una cuestión material, pero que pone un cierto coto a la toma en consideración de cuestiones sobre el conocimiento de datos de terceros. De acuerdo con la sentencia y el artículo 17 de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Este coincide con la entrega del bien o la prestación del servicio. Así pues, si tal entrega o prestación no se ha producido de hecho, el IVA no es deducible por razones materiales, y no procede la necesidad de que la Administración pruebe el conocimiento o la obligación de conocer ilegalidades por parte del adquirente. Es suficiente con la prueba de que el hecho que hace nacer el derecho a la deducción no se produjo.

Como se puede observar, la cuestión se objetiva y se convierte en puramente material (el nacimiento de un derecho). Allí debe centrarse la prueba¹⁹.

Evidentemente, otra premisa, obvia, es que la operación en sí no sea fraudulenta. Está claro que la protección del sujeto adquirente solo entra en juego con respecto a una operación individual si la actitud del adquirente no genera o admite una operación fraudulenta²⁰.

¹⁹ Citas literales: (34) El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Es lo que sucede, en virtud del artículo 10, apartado 2, de esa Directiva, cuando se efectúa la entrega del bien o la prestación de servicios.

(35) De ello deriva que, en el sistema del IVA, el derecho a deducción está vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trata.

(38) La buena o la mala fe del sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA carece de incidencia en la cuestión de si la entrega se efectúa... el concepto de «entrega de bienes»... tiene un carácter objetivo y debe interpretarse con independencia de los objetivos y de los resultados de las operaciones de que se trata... (39) A este respecto, hay que recordar que incumbe a quien solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos para tener derecho a ella... (40) De ello se desprende que la existencia de un derecho a deducción del IVA se supedita al requisito de que se hayan realizado efectivamente las operaciones correspondientes. Declaración del Tribunal: ... para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura, basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde dicha factura no han sido realizadas efectivamente.

²⁰ En este sentido, una STS de 28 de enero de 2013 (rec. núm. 3272/2010), referida a una empresa que aceptó facturas conociendo que los emisores eran inapropiados, compraba los bienes en dinero no declarado a otros, los utilizaba en su actividad a efectos de IVA y posteriormente los revendía. Se creó una apariencia para ocultar a los verdaderos proveedores. Aunque las operaciones desde el punto de vista material se insertaran en la cadena de IVA, la destinataria conocía perfectamente, y colaboraba de forma clara en un fraude.

6.2. La construcción jurisprudencial con relación al IVA. Individualización de cada operación, carácter objetivo del impuesto y neutralidad

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 12 de enero de 2006 (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03) dejó claros ciertos extremos:

- El derecho a la deducción del IVA soportado forma parte del mecanismo de liquidación del Impuesto, tiene una importancia esencial y su ejercicio no puede limitarse salvo en circunstancias muy determinadas (53).
- La aplicación de los mecanismos de deducción del IVA, y la condición de sujeto pasivo, se deben atribuir en función de la operación concreta, individual, y no de las anteriores o posteriores (54)²¹.
- No proceden juicios sobre intenciones o finalidades. El IVA se aplica con carácter objetivo (30)²².

Sobre estas bases, el tribunal vino a concluir, de forma indirecta, en que no se pueden hacer recaer sobre el adquirente las intenciones o actuaciones de terceros, anteriores, ni posteriores. «El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido».

Los presupuestos descritos, pues, vienen a fundamentar la jurisprudencia según la cual, atendiendo a la operación concreta y a la conducta y conocimiento del sujeto adquirente, titular del derecho a deducción, y en función entre otras cosas del principio de neutralidad del IVA, el adquirente que participa en una operación real solo puede soportar consecuencias derivadas de la ilegalidad de terceros si conocía o hubiera debido conocer que la adquisición formaba parte de una trama fraudulenta. En tal caso, debe considerarse participante en dicho fraude. Y la acreditación de que efectivamente conocía o hubiera debido conocer no se puede basar en juicios de intenciones, sino en datos objetivos, aportados como prueba²³.

El derecho a la deducción del IVA soportado, así, se ha de determinar en función de la realidad y legalidad de la operación concreta y atendiendo a la posición del adquirente, titular

²¹ La cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado.

²² Alegaciones de la parte (OPTIGEN), que el tribunal vino a aceptar.

²³ Véase también la STS de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010).

del derecho a la deducción. El TJCE, en Sentencia de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04), pone de forma muy clara en relación el principio de neutralidad del IVA, el derecho a la deducción y el hecho de que el adquirente conociera o hubiera debido conocer la existencia de un fraude. Dice, (50), que el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, y (51), «los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado».

Sin embargo, en su declaración final manifiesta que:

En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

Lo que se acaba de decir elimina la posibilidad de exigir al adquirente que demuestre hechos o situaciones que van más allá de la operación, tal y como ha manifestado la STJUE de 6 de diciembre de 2012 (asunto C-285/11). El tribunal nacional cuestionó al tribunal europeo, entre otras cosas, dos:

- ¿Se deben demostrar las adquisiciones anteriores a la fase de venta al sujeto que dedujo para admitir la deducción por dicho sujeto?
- ¿Es admisible para asegurar la recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal hacer depender de la conducta del proveedor y/o de los proveedores que le precedieron el derecho a la deducción del IVA facturado?

La conclusión de la sentencia es que, si se acredita que la entrega se realizó efectivamente, y los bienes se utilizaron para la realización de actividades sujetas, en principio no se puede negar el derecho a deducción. Este solo se puede denegar cuando mediante datos objetivos se acredita que el sujeto lo alega de forma fraudulenta o abusiva. Bien porque:

- El propio sujeto comete fraude fiscal.
- El sujeto sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, formaba parte de un fraude en el IVA, bien cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior a la entrega del bien.

Todo lo anterior tiene mucho que ver con los principios de buena fe, seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad de la actuación administrativa. La STJCE de 21 de

febrero de 2008 (asunto C-271/06) determinó también de una forma especialmente clara que la ley no puede hacer responsable al sujeto de cuotas de IVA defraudadas cuando el fraude lo lleva a cabo un tercero y el sujeto ha actuado con la diligencia de un ordenado comerciante. La sentencia estableció que cuando el sujeto ha actuado con la diligencia de un ordenado comerciante, y no podía conocer el fraude, la ley no le puede hacer responder de las cuotas de IVA y exigírselas, porque eso estaría en contra del principio de proporcionalidad, del de seguridad jurídica, y del de confianza legítima.

Evidentemente, el razonamiento a realizar para determinar si el sujeto conocía o debería haber conocido la existencia de un fraude hay que hacerlo teniendo en cuenta lo que un particular, con facultades limitadas, podía haber conocido o pensado en el momento de la operación, que suele ser mucho menos de lo que se conoce al final de las actuaciones de comprobación o inspección.

El TJUE, entre otras, en la Sentencia de 21 de junio de 2012 (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11), reiteradamente mencionada, se planteó si el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, es compatible con una interpretación de la ley nacional que imponga al sujeto la carga de probar las circunstancias en que se encuentra el proveedor. El TJUE manifestó que no, sobre la base de los siguientes razonamientos:

El derecho a la deducción del IVA soportado tiene la función de descargar al empresario del coste del IVA soportado, siempre que devengue IVA en sus operaciones, y es irrelevante a estos efectos el hecho de que quien repercutió hubiera o no declarado e ingresado.

La Administración debe acreditar mediante datos objetivos que el sujeto conocía o debería haber conocido la situación de irregularidad del proveedor, porque otra cosa sería establecer un sistema objetivo que no se justifica en el IVA, e implicaría la dejación de responsabilidades por parte de la Administración y la carga al sujeto de obligaciones que no le incumben.

Además, esto implicaría desplazar al sujeto las cargas de acreditación de la Administración, que es la obligada a llevar a cabo las verificaciones necesarias²⁴.

²⁴ Reitera también otras ideas ya vistas. «[...] debe quedar acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior», (45); «corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior en la cadena de entregas», (45). «Ciertamente, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad», (60). Concluye la Sentencia de 21 de junio de 2012: 1.º «Los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220,

Sin embargo, la administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (61).

En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (62).

De ello se deduce que, en caso de imponer a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, las medidas citadas en el apartado 61 de la presente sentencia, la administración tributaria estaría transfiriendo, contrariamente a las citadas disposiciones, sus propias tareas de control a los sujetos pasivos (65).

En uno de los asuntos resueltos (C-80/11), el adquirente había:

- Comprobado que la sociedad emisora estaba registrada.
- Que disponía de un número de identificación fiscal válido.
- Que estaba en condiciones de cumplir el contrato.
- Demostrado que se le suministró la cantidad y calidad de la mercancía estipuladas.

Como señala la STSJ de Andalucía (Sevilla), 363/2016, de 11 de abril (en el mismo sentido, entre otras, la del mismo tribunal 106/2014, de 23 de enero):

apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA del que es deudor el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, por el motivo de que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o una de las personas que los prestaron, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude cometido por dicho emisor o por otro operador anterior en la cadena de prestaciones». 2.º «... se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción tenía la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA».

Tampoco se trata de hacer al sujeto pasivo responsable de las irregularidades que ha podido cometer su proveedor ni, más particularmente, exigirle de manera general, como condición para ejercer el derecho a deducir el IVA, que verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto.

Evidentemente, hay situaciones en las que el sujeto *conocía*. Es el caso resuelto por la STSJ de Madrid 6/2017, de 5 de enero, en el que el sujeto, fue objeto de una inspección anterior, en la que se investigaron hechos idénticos ante las mismas empresas prestadoras, y se llegó a la conclusión de que se estaba ante una trama fraudulenta²⁵.

Y también otras en las que el sujeto *debería conocer*. La STSJ de Cataluña 964/2016, de 9 de noviembre, determinó que el profesional que durante años trabajaba con todas las empresas y conocía a los directivos y dueños debía conocer la inexistencia de medios en algunas de ellas, y el hecho de que la facturación no se realizaba por la auténtica ejecutora de los trabajos. Además, la facturación que se realizaba era estereotipada, siempre igual, y no daba detalle de la ubicación de los trabajos, de los medios empleados, ni de las horas dedicadas. Por otra parte, la STS de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 1574/2010), referida a un caso de negligencia por parte del adquirente, y según la cual existen unas responsabilidades mínimas que la empresa, sujeto que actúa en el tráfico jurídico y mercantil, no puede eludir, como las obligaciones contables, de facturación o las obligaciones formales en general²⁶. La sentencia determinó que, de acuerdo con lo que manifestó el inspector actuario, le constaba que el sujeto no sabía que la entidad formaba parte de una trama de fraude. Pero también que lo cierto, como señalaron los jueces *a quo*, es que debería haberlo sabido, «de haberse desenvuelto con una mínima diligencia», dado que la compañía recurrente operaba con una opacidad total.

²⁵ El expediente se recurrió en vía económico-administrativa, y el recurso se estimó, pero por la falta de aportación al expediente de cierta documentación. Así pues, los hechos quedaron establecidos, y esto era suficiente como para que el sujeto hubiera tenido el cuidado de informarse. De hecho, lo conocía.

²⁶ Constan que la Inspección ha utilizado para obtener sus inferencias un extenso cúmulo de medios de prueba, con un impecable enlace racional entre estos medios y aquellas inferencias, habiendo cumplido con la carga probatoria que le incumbía, describiendo una situación a la que, en su opinión, la compañía recurrente no podía ser ajena, por lo que debió tomar la precaución de no destruir documentos y de procurarse los que permitiesen verificar la realidad de las transacciones en las que intervenía («con quién contrataba, si este era el mismo que facturaba, quién le entregaba la mercancía y la licitud de esta»). Podrán compartirse o no estas conclusiones, pero no cabe duda de que responden a un legítimo y correcto uso de la potestad jurisdiccional, por lo que en este punto la queja está fuera de lugar.

¿Cabe la aplicación de las presunciones en lo que respecta a los problemas que aquí se analizan? Los límites a dicha utilización vienen inspirados por los mismos principios que rigen la exigencia de pruebas. De acuerdo con la citada STS de 14 de enero de 2013, que cita al TJUE, «dichas presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario, provocando *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva», porque esto sería una contravención a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

6.3. Una reflexión con respecto a los impuestos sobre la renta

Determinadas cuestiones se han de tener muy en cuenta a la hora de analizar la trascendencia de la doctrina jurisprudencial estudiada con respecto al resto de los tributos, por lo que a este epígrafe respecta, a los impuestos sobre la renta.

En primer lugar, la interpretación que se refiere a los gastos está regida por los criterios generales; no se puede alegar ningún tipo de interpretación restrictiva de las reglas que los regulan (entre ellas las de la prueba), porque no son un beneficio fiscal, tal y como ha dejado sentado el TS, entre otras, en Sentencia de 4 de mayo de 2015 (rec. núm. 580/2014)²⁷.

No existe tampoco ninguna especialidad en materia de prueba que haga que una prueba válida, o una exigencia de prueba no válida, a efectos del IVA, deban tener una significación distinta a efectos de otros impuestos. Resulta muy difícil sostener que la Administración, en el caso del IVA, admita unas normas de prueba y sin embargo no las admita a los efectos de otros tributos, contradiciendo las normas generales sobre prueba y yendo en contra de sus propios actos.

Es verdad que en el caso del IVA la jurisprudencia europea ha abierto camino partiendo de los principios de neutralidad, objetividad y análisis individual de cada operación, pero en el fondo, al aplicar estos principios, se está basando en otros más profundos, como el de capacidad económica, el de buena fe, el de confianza legítima o el de proporcionalidad de la actuación administrativa. Realiza una valoración de la posición del sujeto desde el punto de vista fundamental de estos principios. Y todos son igualmente aplicables a los impuestos sobre la renta. Por lo que respecta al IS, los principios recién mencionados, junto con el de

²⁷ Estas declaraciones testificales, a las que la sentencia impugnada no hace referencia particular, limitándose a descalificarlas genéricamente, completadas con la abundante prueba documental obrante en las actuaciones, ponen de manifiesto que, como se sostiene en el primer motivo del recurso de casación, la Sala de instancia, mediatizada por una apreciación jurídica de partida equivocada, como lo es considerar la deducibilidad fiscal de los gastos contabilizados como un beneficio fiscal, que consecuentemente demanda una interpretación estricta, acaba realizando una valoración de la prueba ilógica y que no se atiende a la razón, incurriendo en algunas de las infracciones que se denuncian en dicho motivo.

correlación de ingresos y gastos, llevan a las mismas conclusiones que con respecto al IVA. La motivación de una diferencia de tratamiento sobre hechos probados no parece una cosa fácil.

7. La posición del sujeto. Conclusiones

El respeto al principio de capacidad económica, y al resto de principios que informan el ordenamiento, no solo se puede ver afectado por el contenido de los mandatos normativos, sino por su aplicación. En el ámbito del procedimiento las cuestiones de prueba han de tener en cuenta lo que se acaba de decir, con el fin de que una aplicación indebida de las normas sobre prueba no implique resultados que no se ajustan a dichos mandatos.

El obligado tributario es titular de una serie de derechos y de obligaciones, y este elenco de derechos y obligaciones es el que debe definir las consecuencias jurídicas de su conducta. Cuando un sujeto se relaciona con terceros es responsable de actuar legalmente en lo que se refiere a su ámbito de relación, pero no a cuestiones ajenas. Por lo que respecta a la deducción, o a la consideración de gastos, el sujeto debe responsabilizarse de su ámbito de actividad, y eso es lo que exige la ley: que demuestre la realidad de la operación, la identidad del prestador y que acredite ciertos extremos como el pago. Los hechos que están fuera de este ámbito estricto quedan normalmente fuera del alcance de su conocimiento y de sus capacidades de actuación. En este ámbito concreto, que le interesa, es en el que el sujeto ha de agotar sus posibilidades de prueba de forma diligente. En principio, y a salvo de lo que un poco más adelante se añade, el resto de actuaciones es responsabilidad de terceros y solo les puede afectar a ellos. Por otra parte, la buena fe del sujeto se presume, y es la Administración quien tiene que probar que, de alguna forma, actuó indebidamente porque conocía o hubiera debido conocer una situación de irregularidad que afectaba a su operación. Es la Administración, también, la encargada de comprobar que las operaciones anteriores o posteriores a la del sujeto se ajustan a derecho. Todo lo anterior en aplicación de principios como, entre otros, el de capacidad económica, el de seguridad jurídica, el de buena fe, o el de proporcionalidad de la actuación administrativa²⁸.

De alguna manera, la ley no solo fija un conjunto de obligaciones a cumplir, y consecuencias para los incumplidores, sino también la garantía de que no habrá consecuencias para los cumplidores. La atribución de consecuencias a un sujeto sobre la base de incumplimientos demostrados en terceros, sobre todo cuando se utilizan los indicios, debe someterse a determinadas cautelas.

El TJUE ha sentado una línea jurisprudencial según la cual, cuando se ha demostrado la realidad y la adecuación a derecho de los extremos que afectan a la operación en la que el

²⁸ Sobre la prueba y los principios que la informan, así como el conjunto de derechos y obligaciones de los sujetos implicados en ella, véase Colao Marín (2018).

sujeto participó, los incumplimientos de terceros solo afectan al sujeto cuando este, o los conocía, o debería haberlos conocido. Y la conclusión sobre este extremo se debe basar en pruebas, en datos fácticos concretos y debidamente motivados. La mencionada línea se ha basado en buena medida en los principios que informan el IVA, especialmente los de neutralidad, objetividad y consideración por separado de cada operación; ahora bien, en el fondo se basan en otros mucho más profundos, y que informan no solo al IVA, sino a todo el ordenamiento, y lo hacen en sus aspectos materiales y de procedimiento. Lo anterior lleva a la conclusión de que las consecuencias de la línea definida por el citado tribunal, y en buena medida por la jurisprudencia nacional, son aplicables a cualquier decisión tributaria. Por lo que respecta a los impuestos sobre la renta, el principio de correlación entre ingresos y gastos no solo obliga a eliminar los gastos no correlacionados con los ingresos, sino a aceptar los que, estándolo, no están afectados, como operación concreta e individual, por ninguna causa de invalidez jurídica, en términos análogos a los definidos efectos del IVA.

Referencias bibliográficas

- Alonso Ortega, J. M. (2016). El *onus probandi* en los procedimientos tributarios. *Quincena Fiscal*, 18.
- Álvarez Barbeito, P. (2011). La prueba para la deducción de gastos y cuotas: efectos del incumplimiento de las obligaciones fiscales por el proveedor. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 151.
- Banacloche Pérez-Roldán, J. (2013). La prueba en los procedimientos tributarios. Impuestos: *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año 29, N.º 2.
- Banacloche Pérez-Roldán, J. (2015). La buena fe (Editorial). *Impuestos*, 4.
- Colao Marín, P. A. (2018). La prueba de la realidad de la operación que da lugar al gasto, o a la deducción del IVA soportado. Thomson-Reuters, Aranzadi.
- Cunillera I Busquets, M. (2013). La prueba en los procedimientos tributarios. *Tributos Locales*, 108.
- González García, E. (1985). Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 35(179).
- Gota Losada, A. (2003). La base imponible del Impuesto sobre Sociedades. *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*, 29.
- Ibáñez García, I. (2003). Los medios de prueba de gastos y deducciones en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*, 18.
- Moreano Valdivia, C. (2015). Algunas reflexiones sobre la atribución de la carga de la prueba en materia tributaria. *Análisis Tributario*, 329.
- Navas Vázquez, R. (1996). La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal*, 6.
- Sainz Moreno, F. (1979). La buena fe en las relaciones de la Administración con los



administrados. *Revista de Administración Pública*, 89.

Sánchez Manzano, J. D. (2015). Análisis de los criterios jurisprudenciales en torno a la operatividad de la prueba de presunciones fácticas como herramienta para privar de la deducción del IVA soportado y el gasto

en supuestos de aparente falta de infraestructura por parte de la emisora de las facturas. *Gaceta Fiscal*, 352.

Uriol Egido, C. y Bosch Cholbi, J. L. (2012). El expediente administrativo y la carga de la prueba en el ámbito tributario. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 261.